

תאריך: 27 בפברואר, 2011

סימוכין: 26819

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות

מיסים 13.2011

א.ג.ב.,

הנדון: התרת ניכוי הוצאות ריבית והצמדה שנצברו בגין חוב ניכויים למס הכנסה
(בעקבות פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין שריג אלקטריק)

רקע

- בפסק דין שריג אלקטריק¹, קבע בית המשפט העליון ופרשי הצמדה שנצברו בגין חוב ניכויים למס הכנסה, יותרו בניכוי לצרכי מס, ללא כל קשר למועד הדרישה בניכוי של קרן החוב בדוח המס. פסיקה זו הינה בניגוד להבחנה שקבע ביהמ"ש העליון בעבר בפסק דין הד הקריות², לפיה, אם תיפתח השומה לשנים הרלוונטיות אזי לא יוכרו הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה (מאחר שההוצאה בגין קרן החוב הוכרה בערכה הריאלי), ואם לא תיפתח השומה תוכר בשנה השוטפת קרן ההוצאה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.
- בעבר, כללה פקודת מס הכנסה את ס' 17(10) שהתיר בניכוי "ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בשל המס שהתחייב בו הנישום, למעט נישום שחייב לנהל פנקסי חשבונות ולא ניהל פנקסים קבילים", סעיף זה בוטל לגבי צבירת ריבית החל מ-1.10.1982.
- מאז הביטול האמור של ס' 17(10) לפקודה הובאה שלוש פעמים בפני ביהמ"ש העליון שאלת התרת הוצאות הריבית והפרשי הצמדה בגין חוב מס: בפסק דין פלזנשטיין³ נדונה השאלה בהקשר לריבית והצמדה שנצברו על חוב מס של הנישום. בפסק דין הד הקריות נדונה השאלה בהקשר לחוב ניכויים. באחרונה, שבה ועלתה הסוגיה בפס"ד שריג אלקטרוניקה שבנדון בהקשר של חוב ניכויים.
- בעניין פלזנשטיין נדחתה בקשת נישום לנכות כהוצאה ריבית והפרשי הצמדה שנצברו על חוב מס. זאת, בהסתמך על פסקי דין ישנים הגורסים כי מאחר וקרן ההוצאה (חוב המס) אינה מותרת בניכוי, כך גם הריבית בגינה, שכן "הטפל הולך בעקבות העיקר". ביהמ"ש דחה גם את טענת הנישום כי מדובר במצב השקול כלכלית למקרה בו הנישום שילם את המס מהונו העצמי ובמקביל לקח הלוואה לצרכים שוטפים ואז הוצאות הריבית היו מותרות בניכוי ("לכסף אין ריח"). זאת, בשל ההנמקה שניתן לייחס ספיציפית את הוצאות הריבית לחוב המס.

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, כניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity.

Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

5. **בעניין הד הקריות** נדונה שאלת התרת הוצאות ריבית שנצברו על חוב ניכויים למס הכנסה. הרכב השופטים נחלק הן בהנמקות פסק הדין והן בתוצאות.

השופט חשין גרס כי חוב הניכויים שייך מושגית לאוצר המדינה ולפיכך הוצאות הריבית על הקרן כלל אינן של המעביד ולכן לא יותרו בניכוי. החריג היחיד בו יותרו הוצאות הריבית וההצמדה הוא כשיש חילוקי דעות, בתום לב, בין פקיד השומה למעביד והאחרון העלה את הנושא בהזדמנות הראשונה.

השופט גולדברג הבחין בין המקרים הבאים: א. מצב בו המעביד ניכה מס במקור ולא העביר את הכסף- מאחר וההוצאה הותרה במועד הניכוי אין להתיר גם את הרכיב האינפלציוני בעת התשלום בפועל; ב. במקרה בו המעביד לא הכיר בהוצאה בגין רכיב המס על ההטבה ניתן לפתוח את השומה לאותה שנה ולהוסיף את קרן המס ("שומה פתוחה"). במידה שלא ניתן לפתוח את השומה, ניתן להכיר בהוצאה בשנה השוטפת בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.

חיזוק לאי התרת ההוצאה בשני המקרים הראשונים כאמור הוא מוצא גם בביטול ס' 17(10) לפקודה שהתיר בניכוי ריבית והצמדה על חוב מס.

יצוין שהשופטים גולדברג וחשין לא מצאו בטענה לפיה "לכסף אין ריח", כדי להתיר את הריבית בניכוי.

הנשיא ברק גרס כי יש להתיר בניכוי הוצאות ריבית במקרה של מס שנכה ושולם באיחור לפקיד השומה, זאת, מאחר ובהנחה שהקרן שטרם שולמה למס הכנסה ונשארה בידי הנישום צברה פירות, קרי הכנסות ריבית והצמדה, אזי שולם עליהן מס. לפיכך, אי התרת הוצאות אלו משמעה כפל מס. כמו כן, הוא מתיר לנכות את הקרן בערכה הריאלי גם במקרה של אי ניכוי מס במקור ואי העברתו. לצורך הכרעה במקרה הספציפי, הסכימו שופטי ההרכב כי לגבי החלק אותו ניכה המעביד במקור ולא העביר לרשויות המס לא יותרו בניכוי הריבית והצמדה. לגבי החלק אותו לא ניכה המעביד במקור, אם תיפתח השומה לשנים הרלוונטיות אזי לא יוכרו הוצאות הריבית (מאחר שההוצאה בגין קרן החוב הוכרה בערכה הריאלי) ואם לא תיפתח השומה תוכר בשנה השוטפת קרן ההוצאה בתוספת ריבית והפרשי הצמדה.

פס"ד שריג אלקטריק

6. תחילת הפרשה בכך שבין השנים 1995-1999 משכו מנהלי החברה, כספים שסווגו בספרי החברה כהלוואות ולפיכך לא נוכה מס במקור בגינם. במסגרת פשרה, לאחר ביקורת ניכויים, הוסכם כי הכספים יסווגו כשכר עבודה וינוכה מס במקור בגינם, כמו כן שולמו ריבית והפרשי הצמדה בגין חוב הניכויים. בדו"ח המס של החברה לשנת 2002 היא תבעה ניכוי של הוצאות הריבית וההצמדה ששולמו בגין חוב הניכויים. פקיד השומה לא התיר הוצאות אלו בניכוי ומכאן ההליכים המשפטיים בסוגייה.

7. **ביהמ"ש המחוזי** קבע כי אין להכיר בריבית והצמדה, שנצברו על חוב הניכויים, כהוצאה, לאור דעותיהם של חשין וגולדברג בהלכת **הד הקריות** לפיה אין להתיר ניכוי כאמור במצב שבו השומות בשנים הרלוונטיות נפתחו ופקיד השומה הכיר בקרן המס כהוצאה. על תוצאה זו ערערה הנישומה לבית המשפט העליון.

8. פסיקת בית המשפט העליון:

- 8.1. יישום פשטני של **הד הקריות** יגרור דחיית הערעור (קרי, אי התרת הריבית וההצמדה בניכוי), אך "בכך נחטא למהות פסק הדין ולניתוח המעמיק שערך כל אחד מחברי ההרכב". בית המשפט גורס כי ביטולו של ס' 17(10) לפקודה אשר התיר לנכות "ריבית והפרשי הצמדה ששולמו בשל המס שהתחייב בו הנישום" אינו מהווה הסדר שלילי המונע ניכוי ריבית והצמדה.
- 8.2. ביהמ"ש מקבל את העיקרון לפיו "**לכסף אין ריח**". כלומר, הריבית על חוב המס שקולה למצב בו המס שולם מהון עצמי ובמקביל נלקחה הלוואה לצרכים שוטפים אשר הריבית בגינה מותרת בניכוי. לפיכך, יש להתיר את הריבית כהוצאה גם בענייננו.
- 8.3. בית המשפט מצוין כי לאור פרשת **ורד פרי**⁴, בבחינת השאלה האם ריבית והפרשי הצמדה יותרו בניכוי, אין צורך שההוצאה תהא אינצידנטלית לייצור ההכנסה ודי להראות **זיקה ישירה וממשית** בין ההוצאה לייצור ההכנסה, זאת בין היתר בשל התכלית של **מס אמת**. לפיכך, ולאור הכלל ש"**הטפל הולך אחר העיקר**", ומכיוון שהוצאות שכר העבודה מותרות בניכוי, כך גם ריבית והפרשי הצמדה על חוב ניכוי המס בגינן. מנגד, מוזכרת גישת השופט חשין **בהד הקריות** לפיה יש להתייחס לריבית במנותק מהקרן ולבחון האם הוצאה בייצור ההכנסה, אשר אינה מובילה למסקנה אחידה בענייננו.
- 8.4. מובא שיקול **מניעת כפל המס**, לפיו נישום שלא העביר את הכסף והשקיע אותו שילם מס על הפירות שנצמחו. לפיכך, אי התרת ניכוי הריבית וההצמדה משמעה מיסוי כפול.
- 8.5. בעניין "**תקנת הציבור**" נאמר כי ריבית והצמדה, בניגוד לקנס, אינם עונשיים ולפיכך השיקול אינו רלוונטי בענייננו.
- 8.6. ביהמ"ש מאזכר את עקרון **השקילות הכלכלית** שהובא **בהד הקריות**, לפיו, כאשר הניכוי של קרן החוב הוא בשומה של השנים הרלוונטיות (שומה פתוחה) לא תותר ההוצאה על ריבית והפרשי הצמדה ואילו כאשר הניכוי נעשה רק בשנה השוטפת (שנת התשלום) יש להכיר בהפרשי הריבית וההצמדה כהוצאה. עם זאת, ביהמ"ש מצוין כי בהתנגשות בין שיקול מניעת כפל המס, האמור לעיל, לבין עקרון השקילות הכלכלית גובר הראשון ולפיכך "**יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי ההצמדה לצרכי מס, בין אם מדובר על שומה פתוחה ובין אם מדובר על שומה סגורה**".

8.7. בית המשפט מגביל את התרת ההוצאות האמורה בכך, שלא יותרו בניכוי סכומים השווים להכנסות שעליהן ניתן פטור מכוח ס' 9(24) לפקודה המעניק פטור על הכנסות ריבית והפרשי הצמדה שהתקבלו מתשלום מס ביתר.

8.8. השופטת פרוקצ'יה מוסיפה בפסק דינה, התייחסות לדעת המיעוט שלה בפסק דין **אבו סאלח**⁵, בו צידדה שיש להתיר ניכוי מס תשומות בערכו הריאלי בעת הניכוי, על מנת להדגיש את חשיבות גביית מס אמת (ובכך לצמצם פגיעה בזכות יסוד קניינית, במקרה של גביית מס ביתר), הגוברת על חשיבותם של אמצעים שונים מינהליים ומשפטיים שנועדו לייעול המלחמה בעבירות מס.

משמעויות

9. המשמעות הברורה והמיידית של פסק הדין **שריג אלקטריק** הינה כי, בניגוד לעולה מפס"ד **הד הקריות**, יש להתיר את ניכוי הוצאות הריבית והפרשי הצמדה שנצברו על חוב ניכויים, בין אם מדובר על "שומה פתוחה" (קרי הכרה בהוצאה בגין קרן החוב בשנות התהוותה) ובין אם מדובר על "שומה סגורה" (קרי, הכרה בהוצאה בגין קרן החוב בשנה השוטפת). לפיכך, מומלץ לשקול לתקן שומות פתוחות ולדרוש כבר בהן כהוצאה את קרן החוב לניכויים ולא לחכות לשנה השוטפת (אם כי אין בטחון שפקיד השומה יסכים לקבל את תיקון הדוח ואם כן- יתכן שהדוח המתוקן ייקלט לפי תאריך חדש המשפיע על תקופת ההתיישנות לעומת מועד הגשת דוח המס המקורי).

10. עם זאת, מסכום הריבית והפרשי הצמדה שיותרו בניכוי, יש להפחית סכומים השווים להכנסות שעליהן ניתן פטור מכוח ס' 9(24) לפקודה המעניק פטור על הכנסות ריבית והפרשי הצמדה שהתקבלו מתשלום מס ביתר. הקביעה לגבי הקיזוז הינה בעייתית. מאחר, שחובת הקיזוז מתייחסת, ככל הנראה, למקרה בו ההוצאות וההכנסות מריבית והפרשי הצמדה נרשמות/מתקבלות באותה שנת מס, הרי שעיתוי קבלת הכנסות הריבית והפרשי הצמדה, יכריע באם הם יזכו לפטור ממס (באמצעות אי הקטנת סכום ההוצאה שתותר בניכוי), אם לאו.

11. **הוצאות ריבית והפרשי הצמדה שנצברו על חוב מס רגיל** - בפסק דין **פלזנשטיין** לא הותרו בניכוי הוצאות ריבית והפרשי הצמדה שנצברו על חוב מס רגיל, בין היתר, בשל כך שלא התקבלה הטענה לפיה "לכסף אין ריח". ואולם, ייתכן, שפסק דין **שריג אלקטריק** נתן פתח לטענה לפיה יותרו בניכוי גם הוצאות אלו, בשל כך שנתקבל עקרון "השקילות הכלכלית", התקבלה הטענה ש"לכסף אין ריח", ובשל חשיבותה של גביית מס אמת (מניעת מצב של גביית מס ביתר המתקיים גם במקרה של אי

הכרה בריבית והצמדה על חוב מס רגיל). עם זאת, העניין לא נדון במפורש בפסק דין שריג אלקטריק.

לפרטים ניתן לפנות ל-
רו"ח דני גבאי, דירקטור, מנהל המחלקה המקצועית בחטיבת המס בטלפון: 03-6085532,
או בדוא"ל: dgabbay@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

¹ ע"א 10691/06, שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1.
² ע"א 438/90, פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ
³ ע"א 306/88, אורי פלזנשטיין, המתכת מ. פלזנשטיין בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
⁴ ע"א 4243/08, פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי
⁵ ע"א 9333/02, מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' אבו סאלח חוסין